

# Urteil vom 06. Februar 2014, IV R 19/10

## Hinzurechnung von Sondervergütungen im Vorjahr der Antragstellung auf Gewinnermittlung nach der Tonnage

BFH IV. Senat

EStG § 5a Abs 1, EStG § 5a Abs 3, EStG § 5a Abs 4a S 3, EStG § 15 Abs 1 S 1 Nr 2, EStG § 52 Abs 15, HBeglG Art 9, EStG § 5 Abs 1, EStG § 4 Abs 1, EStG VZ 2007

vorgehend FG Hamburg, 25. März 2010, Az: 6 K 242/09

## Leitsätze

§ 5a Abs. 3 Satz 2 EStG erfasst nicht Vergütungen i.S. des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG. Sie sind auch im Vorjahr der Antragstellung auf Gewinnermittlung nach der Tonnage dem pauschal ermittelten Gewinn hinzuzurechnen.

## Tatbestand

A. Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) ist eine Einschiffsgesellschaft in Form einer GmbH & Co. KG. Ihr Geschäftsgegenstand ist der Betrieb der MS ... und alle damit im Zusammenhang stehenden Geschäfte. Mit der Indienststellung des Schiffs im Oktober/November 2008 optierte die Klägerin zur Tonnagebesteuerung nach § 5a des Einkommensteuergesetzes (EStG). Die Beigeladenen --die Komplementärin und drei der Kommanditisten der Klägerin-- erhielten im Streitjahr (2007) von der Klägerin Vergütungen auf schuldrechtlicher Basis, die der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) mit Feststellungsbescheid für 2007 vom (zuletzt) 23. Juni 2009 als Sonderbetriebseinnahmen (Vergütungen auf schuldrechtlicher Grundlage) festgestellt hat.

- 2 Den dagegen gerichteten Einspruch der Klägerin wies das FA mit Einspruchsentscheidung vom 14. September 2009 zurück.
- 3 Die hiergegen gerichtete Klage hatte Erfolg. Mit in Entscheidungen der Finanzgerichte 2010, 1485 veröffentlichtem Urteil vom 26. März 2010 änderte das Finanzgericht (FG) unter Aufhebung der Einspruchsentscheidung den angefochtenen Feststellungs-Änderungsbescheid vom 23. Juni 2009 dahin, dass "die Einkünfte aus Gewerbebetrieb und die Gewinnanteile der Beigeladenen in Höhe von 0 € festgestellt werden".
- 4 Mit seiner Revision rügt das FA eine fehlerhafte Anwendung des § 5a Abs. 3 Satz 2 EStG i.d.F. des Art. 9 des Haushaltsbegleitgesetzes 2004 (HBeglG 2004) vom 29. Dezember 2003 (BGBl I 2003, 3076) --EStG n.F.--.
- 5 Es beantragt,  
das FG-Urteil aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 6 Die Klägerin beantragt,  
die Revision zurückzuweisen.

## Entscheidungsgründe

B. Die Revision des FA ist begründet. Sie führt zur Aufhebung des angegriffenen Urteils und zur Abweisung der Klage (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Zu Recht ist das FA in dem dem Streitfall zugrunde liegenden Feststellungsbescheid für 2007 davon ausgegangen, dass die streitigen Vergütungen der Beigeladenen die Einkünfte der Klägerin erhöhen. Da sich diese Rechtsfolge sowohl aus § 5a Abs. 3 EStG n.F. als auch aus § 5a Abs. 3 EStG in der zuvor geltenden Fassung (§ 5a Abs. 3 EStG a.F.) ergibt, kann dahinstehen, ob § 5a Abs. 3 EStG n.F. verfassungsgemäß zustande gekommen ist.

- 8 I. Nach § 5a Abs. 3 EStG n.F. ist der Antrag auf Anwendung der Gewinnermittlung nach § 5a Abs. 1 EStG im Wirtschaftsjahr der Anschaffung oder Herstellung (Indienststellung) mit Wirkung ab Beginn dieses Wirtschaftsjahres

zu stellen (Satz 1). Vor Indienststellung des Handelsschiffs durch den Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr erwirtschaftete Gewinne sind in diesem Fall nicht zu besteuern; Verluste sind weder ausgleichsfähig noch verrechenbar (Satz 2). Bereits erlassene Steuerbescheide sind insoweit zu ändern (Satz 3).

- 9** 1. Nach der in § 52 Abs. 15 EStG n.F. enthaltenen Übergangsregelung ist auf den Streitfall grundsätzlich --seine Verfassungsmäßigkeit unterstellt-- § 5a Abs. 3 EStG n.F. und nicht § 5a Abs. 3 EStG a.F. anzuwenden. Da dies auch zwischen den Beteiligten nicht streitig ist, sieht der Senat insoweit von weiteren Ausführungen ab.
- 10** 2. Dahinstehen kann, ob § 5a Abs. 3 EStG n.F. verfassungsgemäß ist. Zweifel an der formellen Verfassungsmäßigkeit könnten sich hier zwar daraus ergeben, dass diese Änderung des § 5a Abs. 3 EStG erst durch den Vermittlungsausschuss in das HBeglG 2004 eingefügt wurde (vgl. zu den Grenzen der Kompetenzen des Vermittlungsausschusses im Gesetzgebungsverfahren z.B. Beschluss des Bundesverfassungsgerichts vom 8. Dezember 2009 2 BvR 758/07, BVerfGE 125, 104). Die Frage der Verfassungsmäßigkeit des § 5a Abs. 3 EStG n.F. kann aber dahinstehen, da sie für den Streitfall nicht entscheidungserheblich ist. Die Klägerin wendet sich allein dagegen, dass das FA die den Beigeladenen im Streitjahr auf schuldrechtlicher Basis gezahlten Vergütungen als Bestandteil der Einkünfte der Klägerin behandelt hat (dazu B.I.2.). Die danach im Streitfall allein zu entscheidende Frage, ob die streitigen Vergütungen der Beigeladenen dem nach § 5a Abs. 1 EStG ermittelten Gewinn hinzuzurechnen sind, ist aber sowohl bei Anwendung des § 5a Abs. 3 EStG n.F. (dazu B.II.) als auch bei Anwendung des § 5a Abs. 3 EStG a.F. (dazu B.III.) zu bejahen.
- 11** a) Nach ständiger Rechtsprechung kann ein Gewinnfeststellungsbescheid eine Vielzahl selbständiger und damit auch selbständig anfechtbarer Feststellungen enthalten, die eigenständig in Bestandskraft erwachsen und deshalb für die in dem nämlichen Bescheid getroffenen und rechtlich nachgelagerten Feststellungen Bindungswirkung entfalten können. Solche selbständige Regelungen (Feststellungen) sind insbesondere die Qualifikation der Einkünfte, das Bestehen einer Mitunternehmerschaft, die Höhe des Gesamtgewinns, des laufenden Gewinns (oder Verlusts) sowie dessen Verteilung auf die Mitunternehmer, das Vorliegen und die Höhe des von einem Mitunternehmer erzielten Gewinns aus der Veräußerung seines Mitunternehmeranteils oder die Höhe eines Sondergewinns bzw. einer Sondervergütung (vgl. Urteile des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 19. Juli 2011 IV R 42/10, BFHE 234, 226, BStBl II 2011, 878, Rz 20; vom 10. Februar 1988 VIII R 352/82, BFHE 152, 414, BStBl II 1988, 544; vom 20. Januar 1977 IV R 3/75, BFHE 122, 2, BStBl II 1977, 509).
- 12** b) Mit ihrer Klage hat die Klägerin beantragt, den Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für 2007 vom (zuletzt) 23. Juni 2009 dahin zu ändern, "dass die Einkünfte aus Gewerbebetrieb und die Gewinnanteile der Beigeladenen in Höhe von 0 € festgestellt werden". Damit hat sie sich allein gegen die Feststellung der Höhe der steuerpflichtigen Sondervergütungen der Beigeladenen gewendet und nicht auch gegen die Feststellung des laufenden Gewinns. Denn da dieser mit 0 € festgestellt war, ergab sich die begehrte Herabsetzung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb auf 0 € als Folge der beantragten Herabsetzung der steuerpflichtigen Sondervergütungen der Beigeladenen auf 0 €. Dahinstehen kann daher, ob die Anwendung von § 5a Abs. 3 EStG n.F. für die Höhe des laufenden Gewinns zu einem anderen Ergebnis führen würde als die Anwendung des § 5a Abs. 3 EStG a.F. Denn die Höhe des laufenden Gewinns ist bereits bestandskräftig festgestellt.
- 13** II. Ist § 5a Abs. 3 EStG n.F. im Streitfall anwendbar, ist das FA zu Recht davon ausgegangen, dass die streitigen Vergütungen der Beigeladenen nicht zu den Gewinnen gehören, die nach § 5a Abs. 3 Satz 2 EStG n.F. nicht zu besteuern sind. Dies ergibt sich einerseits aus den Gesetzesmaterialien zu § 5a Abs. 3 EStG n.F. und andererseits aus Sinn und Zweck des § 5a Abs. 4a Satz 3 EStG.
- 14** 1. Die Anwendung der pauschalen Gewinnermittlung nach § 5a Abs. 1 EStG setzt u.a. voraus, dass (mindestens) ein Handelsschiff i.S. des § 5a Abs. 2 Satz 1 EStG betrieben wird. Zum Betrieb von Handelsschiffen gehören nach § 5a Abs. 2 Satz 2 EStG jedoch u.a. auch die unmittelbar mit ihrem Einsatz oder ihrer Vercharterung zusammenhängenden Hilfs- oder Nebengeschäfte. Hilfs-geschäfte sind dabei solche Geschäfte, die der Geschäftsbetrieb üblicherweise mit sich bringt und die die Aufnahme, Fortführung und Abwicklung der Haupttätigkeit erst ermöglichen (z.B. BFH-Urteil vom 26. September 2013 IV R 46/10, BFH/NV 2014, 221, zur amtlichen Veröffentlichung vorgesehen). Hilfs-geschäfte können dem Hauptgeschäft damit auch zeitlich vorgehen. Dementsprechend können auch schon vor der Indienststellung des (ersten) Handelsschiffs Einkünfte aus dem "Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr" i.S. des § 5a Abs. 2 EStG erzielt werden.
- 15** 2. Mit § 5a Abs. 3 Sätze 2 und 3 EStG n.F. will der Gesetzgeber erreichen, dass im Fall einer wirksamen Option zur Gewinnermittlung nach § 5a EStG auch diese vor dem Wirtschaftsjahr der Indienststellung erzielten "Einkünfte aus dem Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr" im Ergebnis so besteuert werden, als wenn auch für

sie schon eine Gewinnermittlung nach § 5a EStG durchzuführen wäre. So heißt es in der Begründung des Gesetzentwurfs des § 5a Abs. 3 EStG n.F., wie er zunächst von Ausschüssen des Bundesrats vorgeschlagen und letztlich auf Vorschlag des Vermittlungsausschusses in das HBegLG 2004 übernommen wurde (BRDrucks 560/1/03): "Die technische Ausgestaltung der Maßnahme sieht wie folgt aus: Da erst im Wirtschaftsjahr der Indienststellung entschieden werden kann, ob sämtliche Voraussetzungen zur Anwendung der 'Tonnagesteuer' erfüllt sind, werden die Einkünfte aus dem Betrieb des Handelsschiffs zunächst auf herkömmliche Weise ermittelt. Wird der Antrag auf Anwendung der 'Tonnagesteuer' im Wirtschaftsjahr der Indienststellung gestellt und sind sämtliche Voraussetzungen zur Anwendung erfüllt, sind die Einkünfte aus dem Betrieb des Handelsschiffs vor Indienststellung rückwirkend ebenfalls nach § 5a Abs. 1 EStG abgegolten. Im Ergebnis ergibt sich für diesen Zeitraum damit regelmäßig weder ein Gewinn noch ein Verlust."

- 16** Vor Indienststellung des Handelsschiffs durch den Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr erwirtschaftete (positive) Gewinne, wie sie sich nach den allgemeinen Gewinnermittlungsvorschriften der §§ 4 Abs. 1, 5 EStG ergeben, werden dadurch, dass sie nach § 5a Abs. 3 Satz 2 EStG n.F. "nicht zu besteuern" sind, im Ergebnis also so gestellt, als wäre für diese Wirtschaftsjahre ebenfalls der Gewinn schon nach § 5a Abs. 1 EStG zu ermitteln; denn dies ergäbe mangels im Betrieb geführter Tonnage und mangels Betriebstagen Einkünfte in Höhe von 0 €. Entsprechendes gilt für vor der Indienststellung des Handelsschiffs durch den Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr nach § 4 Abs. 1, § 5 EStG ermittelte Verluste. Sie werden dadurch, dass sie nach § 5a Abs. 3 Satz 2 EStG n.F. "weder ausgleichsfähig noch verrechenbar" sind, im Ergebnis so gestellt, als wäre für dieses Wirtschaftsjahr ebenfalls der Gewinn schon nach § 5a Abs. 1 EStG zu ermitteln; denn nach dieser Gewinnermittlungsmethode kann sich kein Verlust ergeben, also auch kein ausgleichsfähiger oder verrechenbarer Verlust.
- 17** Ging es dem Gesetzgeber mit der Neuregelung in § 5a Abs. 3 Sätze 2 und 3 EStG n.F. demnach darum, die "Einkünfte aus dem Betrieb des Handelsschiffs vor Indienststellung rückwirkend ebenfalls nach § 5a Abs. 1 EStG" abzugelten, so ergibt sich daraus zugleich, dass er auch vor Indienststellung nur die Einkünfte aus dem Betrieb von Handelsschiffen erfassen wollte, die bei Anwendung des § 5a EStG nach der besonderen Methode des § 5a Abs. 1 EStG zu ermitteln wären. Hierzu gehören aber, wie sich aus § 5a Abs. 4a Satz 3 EStG ergibt, nicht die Vergütungen i.S. des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG. Sie sind vielmehr auch in den Jahren vor Indienststellung in vollem Umfang dem nach § 5a Abs. 1 EStG ermittelten Gewinn hinzuzurechnen.
- 18** 3. Für diese Auslegung sprechen auch Sinn und Zweck des § 5a Abs. 4a Satz 3 EStG. Nach dieser Vorschrift sind bei Gesellschaften i.S. des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG dem nach § 5a Abs. 1 EStG ermittelten Gewinn u.a. Vergütungen i.S. des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG hinzuzurechnen. Vergütungen, die der Gesellschafter einer Personengesellschaft von dieser u.a. für Tätigkeiten im Dienst der Gesellschaft auf schuldrechtlicher Basis erhält, sind in dem pauschal ermittelten Gewinn nach § 5a Abs. 1 EStG also nicht enthalten, sondern werden auch während der Zeit, in der der Gewinn der Gesellschaft nach § 5a Abs. 1 EStG ermittelt wird, weiterhin nach den allgemeinen Gewinnermittlungsvorschriften der §§ 4 Abs. 1, 5 EStG ermittelt und dem nach § 5a Abs. 1 EStG ermittelten Gewinn hinzugerechnet. Damit werden sie im Ergebnis von der steuerentlastenden Abgeltungswirkung des § 5a Abs. 1 EStG ausgenommen. Begründet wurde diese Regelung damit, dass andernfalls Gestaltungen zu befürchten wären, bei denen Geschäftspartner und Arbeitnehmer von Personengesellschaften an diesen mit einem geringen Anteil beteiligt werden würden, um dadurch sämtliche Vergütungen und Arbeitslöhne zu einem Bestandteil des nach der Tonnage ermittelten Gewinns zu machen und der regulären Besteuerung zu entziehen (BTDrucks 13/10710, S. 4). Es ist auch unter Berücksichtigung dieser Gesetzesbegründung kein Grund ersichtlich, weshalb Vergütungen, die selbst in den Jahren, in denen der Gewinn der Gesellschaft nach § 5a EStG ermittelt wird, von der Abgeltungswirkung des § 5a Abs. 1 EStG und der dadurch bewirkten steuerlichen Entlastung ausdrücklich ausgenommen sind, in Jahren, in denen der Gewinn noch nicht nach § 5a EStG ermittelt wird, steuerlich begünstigt werden sollten.
- 19** 4. Abweichendes ergibt sich auch nicht aus der Rechtsprechung zu § 34c Abs. 4 EStG a.F., der zufolge auch die Sondervergütungen i.S. des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG der Tarifvergünstigung unterfielen (z.B. BFH-Urteil vom 11. März 1992 XI R 57/89, BFHE 168, 74, BStBl II 1992, 798). Denn anders als § 5a EStG in seinem Abs. 4a Satz 3 enthielt § 34c Abs. 4 EStG a.F. keine Regelung, der zufolge Vergütungen i.S. des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG der Begünstigung ausdrücklich nicht unterfallen sollten.
- 20** 5. Dem hier vertretenen Auslegungsergebnis steht auch nicht entgegen, dass danach dem Gesellschafter einer Personengesellschaft in Höhe der ihm von der Gesellschaft gezahlten Vergütung ein steuerpflichtiger Sondergewinn zugerechnet wird, ohne dass sich der der Gesellschaft dadurch entstandene Aufwand im Rahmen des laufenden Gewinns steuermindernd auswirkt.

- 21** a) Diese Folge ergibt sich zum einen aus § 5a Abs. 1 und Abs. 4a Satz 3 EStG, dem zufolge nur die Vergütungen i.S. des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG von der Abgeltungswirkung des § 5a Abs. 1 EStG ausgenommen sind, nicht aber auch der diesen entsprechende Aufwand der Gesellschaft. Insoweit ergibt sich durch § 5a Abs. 3 Satz 2 EStG n.F. für Wirtschaftsjahre vor Ausübung der Option zur Gewinnermittlung nach § 5a EStG kein anderes Ergebnis als für Wirtschaftsjahre, für die der Gewinn der Gesellschaft nach § 5a EStG zu ermitteln ist. Es liegt aber innerhalb des dem Gesetzgeber zuzubilligenden Gestaltungsspielraums, die Reichweite einer --in ihren Wirkungen grundsätzlich gleichheitswidrigen-- Steuerbegünstigung wie der des § 5a EStG zu bestimmen (z.B. BFH-Urteil in BFHE 234, 226, BStBl II 2011, 878, Rz 33). Dass der Gesetzgeber seinen Gestaltungsspielraum durch § 5a Abs. 4a Satz 3 EStG oder durch § 5a Abs. 3 Satz 2 EStG n.F. überschritten hat, ist nicht ersichtlich.
- 22** b) Zum anderen gilt auch im Fall der Gewinnermittlung nach den §§ 4 Abs. 1, 5 EStG kein "Korrespondenzprinzip" dergestalt, dass sich Sondervergütungen und Aufwand der Gesellschaft stets betragsmäßig entsprechen müssen. Deshalb kann dahinstehen, ob es sich bei den den Sondervergütungen der Beigeladenen korrespondierenden Aufwendungen der Klägerin um sofort abzuziehende Betriebsausgaben oder um zu aktivierende Anschaffungskosten handelt (vgl. hierzu BFH-Urteil vom 14. April 2011 IV R 8/10, BFHE 233, 226, BStBl II 2011, 709). Denn Sondervergütungen i.S. des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG erhöhen den Gewinn des Gesellschafters auch dann, wenn sie in der Gesellschaftsbilanz zu aktivieren sind (z.B. BFH-Urteile vom 11. Dezember 1986 IV R 222/84, BFHE 149, 149, BStBl II 1987, 553, und vom 14. März 2012 X R 24/10, BFHE 236, 528, BStBl II 2012, 498). Die streitigen Sondervergütungen (abzüglich der auf sie entfallenden Sonderbetriebsausgaben) der Beigeladenen sind danach unabhängig davon bereits im Streitjahr in voller Höhe zu erfassen, ob die ihnen korrespondierenden Aufwendungen der Klägerin im Fall der Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich als Teil der Anschaffungskosten zu aktivieren und als solche nur ratierlich abzuschreiben wären.
- 23** 6. Wäre im Streitfall § 5a Abs. 3 EStG n.F. anzuwenden, hätte das FA danach zu Recht die streitigen Vergütungen der Beigeladenen nach § 4 Abs. 1, § 5 EStG ermittelt und im angegriffenen Bescheid als steuerpflichtige Einkünfte der Beigeladenen festgestellt. Das angegriffene Urteil des FG ist dann aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 24** III. Zum gleichen Ergebnis kommt man, wenn auf den Streitfall § 5a Abs. 3 EStG a.F. anzuwenden wäre. Nach dieser Vorschrift konnte der Antrag auf Anwendung der Gewinnermittlung nach § 5a Abs. 1 EStG ab dem jeweiligen Wirtschaftsjahr gestellt werden, das auf das Wirtschaftsjahr folgt, in dem der Steuerpflichtige durch den Gewerbebetrieb erstmals Einkünfte aus dem Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr erzielt. Die Regelung enthielt keine dem § 5a Abs. 3 Sätze 2 und 3 EStG n.F. entsprechende Regelung. Für Wirtschaftsjahre vor Antragstellung blieb es vielmehr in vollem Umfang --und damit auch hinsichtlich der hier allein streitigen Vergütungen der Beigeladenen-- bei der Besteuerung der nach § 4 Abs. 1, § 5 EStG ermittelten Gewinne. Auch in diesem Fall ist die Feststellung der Sondervergütungen als Bestandteil der Einkünfte der Beigeladenen im Feststellungsbescheid für 2007 nicht zu beanstanden, das angegriffene Urteil also aufzuheben und die Klage abzuweisen.

Quelle: [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de)